

Verfahrensgang

FG Berlin-Brandenburg, Urt. vom 24.07.2014 – 4 K 12276/11

BFH, Urt. vom 25.10.2016 – I R 54/14

FG Berlin-Brandenburg, Urt. vom 28.06.2018 – 9 K 11080/17

BFH, Beschl. vom 24.03.2021 – V R 35/18, [IPRspr 2021-276](#)

Rechtsgebiete

Juristische Personen und Gesellschaften → Gesellschaftsstatut, insbesondere Rechts- und Parteifähigkeit

Allgemeine Lehren → Ermittlung, Anwendung und Revisionsfähigkeit ausländischen Rechts

Leitsatz

Ein englisches Universitäts-College kann in rechtlicher und wirtschaftlicher Hinsicht einer Stiftung nach deutschem Recht i.S. von § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG entsprechen.

Das Fehlen von Satzungsbestimmungen zur Vermögensbindung ist nach § 62 AO a.F. unschädlich, wenn das College einer Stiftungsaufsicht unterliegt, die in ihren wesentlichen Belangen der deutschen Stiftungsaufsicht vergleichbar ist.

Die Auslegung der Satzung eines englischen Colleges wird im Revisionsverfahren nur darauf überprüft, ob die vom FG vorgenommene Auslegung ohne Verfahrensverstöß zustande gekommen ist und gegen allgemeine Denkgesetze verstößt.

Rechtsnormen

AO §§ 51 ff.; AO § 52; AO § 55; AO § 57; AO § 59; AO § 60; AO § 61; AO § 62

BGB § 80; BGB § 82

EStG § 21; EStG § 49

FGO § 118; FGO § 126a

KStG § 1; KStG § 2; KStG § 5; KStG § 8

StiftG-Berlin § 7; StiftG-Berlin § 8; StiftG-Berlin § 9

Sachverhalt

Die Beteiligten streiten um die Anerkennung der Klägerin und Revisionsbeklagten (Klägerin) als steuerbefreite Körperschaft § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes in der im Jahr 2009 (Streitjahr) maßgebenden Fassung (KStG). Der Rechtsstreit befindet sich im zweiten Rechtsgang. Die Klägerin, ein College im Vereinigten Königreich, wurde im Jahre 1555 von X als "immerwährendes Kollegium des Studiums der Wissenschaften, der heiligen Theologie und der Philosophie wie der guten Künste" errichtet. Dem Errichtungsakt erteilten der König und die Königin von England ihre Erlaubnis ("Royal Patent"). Neben dieser Gründungsurkunde besteht das die Klägerin konstituierende Regelwerk aus ihren Statuten (I bis XXVII), derzeit in der Fassung vom 23.04.2007. Die Klägerin ist Alleingesellschafterin der "... Ltd." (Tochtergesellschaft). Diese betreibt ein gleichnamiges Gasthaus und führte ihre Gewinne in Höhe von ... Pfund (Streitjahr) und ... Pfund (Vorjahr) an die Klägerin ab. Das College verwendete diese Gewinne zur Finanzierung von Stipendien für Studierende. Seit 2007 ist die Klägerin auch Eigentümerin eines Wohn- und Geschäftsgrundstücks in Berlin, aus dem sie im Streitjahr Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielte.

Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) erließ am 15.12.2010 einen Schätzbescheid zur Körperschaftsteuer 2009, in dem es von Einkünften in Höhe von ... € ausging. Den dagegen eingelegten Einspruch wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 24.8.2011 als unbegründet zurück. Der dagegen erhobenen Klage gab das Finanzgericht (FG) im ersten Rechtsgang mit Urteil vom 24.07.2014 - 4 K 12276/11 statt. Auf die Revision des FA hob der I. Senat des Bundesfinanzhofs (BFH) das Urteil des FG auf und verwies die Sache wegen fehlender Feststellungen an das FG zurück (BFH-Urteil vom 25.10.2016 - I R 54/14, BFHE 256, 66, BStBl II 2017, 1216). Mit Urteil vom 28.6.2018 - 9 K 11080/17 (EFG 2019, 793) gab das FG der Klage auch im zweiten Rechtsgang statt und führte zur Begründung im Wesentlichen aus. Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung von Bundesrecht (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 i.V.m.

§ 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG). Das FA beantragt, das Urteil des FG vom 28.06.2018 - 9 K 11080/17 aufzuheben und die Klage abzuweisen. Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Aus den Entscheidungsgründen:

II.

[25] Die Entscheidung ergeht gemäß § 126a der Finanzgerichtsordnung (FGO). ... Das FG hat zutreffend entschieden, dass die Klägerin sowohl nach ihrer Satzung als auch nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung gemeinnützigen Zwecken dient und sie daher gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG von der Körperschaftsteuer befreit ist.

[26] 1. Die Klägerin erzielte aus der Vermietung ihres inländischen Grundstücks in Berlin Einkünfte i.S. von § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG), die als inländische Einkünfte gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht unterliegen.

[27] a) Bei der Klägerin handelt es sich um ein Körperschaftsteuersubjekt i.S. des § 2 Nr. 1 KStG, da das College seiner Organisation und Struktur nach in rechtlicher und wirtschaftlicher Hinsicht einer Stiftung nach deutschem Recht i.S. von § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG vergleichbar ist.

[28] b) Nach dem BFH-Urteil im ersten Rechtsgang (BFHE 256, 66, BStBl II 2017, 1216, Rz 10) sind die für den Typenvergleich notwendigen Feststellungen der einschlägigen ausländischen Rechtsnormen sowie die Ermittlung der notwendigen gesellschaftsrechtlichen Merkmale Teil der vom FG zu klärenden tatsächlichen Rechtsgrundlagen.

[29] Das FG hat die ihm obliegende Gesamtwürdigung der Einzelumstände im zweiten Rechtsgang durchgeführt und ist dabei in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise zu dem Ergebnis gelangt, dass die Klägerin nach ihrer rechtlichen Struktur einer Stiftung i.S. von § 80 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) entspricht. Mangels abstrakt-genereller Regelungen über die Gründung, Organisation und Struktur von Colleges einer Universität im Vereinigten Königreich konnte das FG insoweit auf die individuell-konkrete Ausgestaltung abstellen. Hierzu hat das FG die Errichtung der Klägerin mit der Erlangung der Rechtsfähigkeit einer Stiftung nach deutschem Recht verglichen. Darüber hinaus hat es darauf abgestellt, dass die Statuten der Klägerin der Satzung einer Stiftung entsprechen und die Übertragung von Vermögenswerten auf die Klägerin der Vermögensausstattung einer Stiftung nach deutschem Recht gemäß § 82 BGB entspricht. Weiterhin sind sowohl die Klägerin als auch eine Stiftung nach deutschem Recht mit Rechtsfähigkeit ausgestattet und der jeweilige Stiftungszweck ist auf unbestimmte Zeit angelegt. Auch im Hinblick auf die Organisation und Struktur ist die Klägerin mit einer deutschen Stiftung vergleichbar. Denn auch dort sind die Organe nicht vermögensmäßig an der Stiftung beteiligt. Schließlich ist auch die duale Binnenstruktur der Klägerin ("Governing Body" als zentrales Vertretungs- und Entscheidungsgremium sowie "Visitor" als Aufsichtsgremium) mit einer typischen Stiftung nach deutschem Recht (Vorstand und ggf. Aufsichtsrat/Kuratorium) vergleichbar.

[30] 2. Die Klägerin diene nach ihrer Satzung ausschließlich, unmittelbar und selbstlos gemeinnützigen Zwecken i.S. der §§ 51 bis 68 AO.

[31] a) Gemäß § 60 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 59 AO müssen die Satzungszwecke und die Art ihrer Verwirklichung so genau bestimmt sein, dass bereits aufgrund der Satzung geprüft werden kann, ob die satzungsmäßigen Voraussetzungen für die Steuerbefreiung (formelle Satzungsmäßigkeit) gegeben sind (BFH-Urteil im ersten Rechtsgang in BFHE 256, 66, BStBl II 2017, 1216, Rz 20; vgl. auch BFH-Urteile vom 15.11.2017 - I R 39/15, BFH/NV 2018, 611, und vom 31.10.1984 - I R 21/81, BFHE 142, 386, BStBl II 1985, 162). Die Festschreibung hat die Funktion eines Buchnachweises (BFH-Urteil vom 23.07.2009 - V R 20/08, BFHE 226, 445, BStBl II 2010, 719, unter II.2., m.w.N.). Sie soll der Finanzbehörde ermöglichen, die Voraussetzungen der Steuervergünstigung leicht und einwandfrei zu überprüfen. Deshalb sind der Satzungszweck und die Art seiner Verwirklichung so weit wie möglich zu konkretisieren (BFH-Urteile in BFH/NV 2018, 611; vom 26.02.1992 - I R 47/89, BFH/NV 1992, 695, unter II.2., und vom 09.07.1986 - I R 14/82, BFH/NV 1987, 632).

[32] b) Davon ausgehend, dass die für die Beurteilung der formellen Satzungsmaßigkeit maßgebende Satzung der Klägerin nach den bindenden Feststellungen des FG nicht nur ihre Statuten umfasst, sondern auch die --zu keinem Zeitpunkt außer Kraft gesetzte-- historische Gründungsurkunde aus dem Jahr 1555 ("Royal Patent"), hat das FG zu Recht entschieden, dass sowohl der Satzungszweck als auch die Art ihrer Verwirklichung hinreichend bestimmt sind.

[33] aa) Die historische Gründungsurkunde ("Royal Patent") beschreibt die Zwecke des zu errichtenden Kollegiums mit dem "Studium der Wissenschaften, der heiligen Theologie und der Philosophie wie der guten Künste". Damit ergibt sich aus der Satzung eine Förderung von Wissenschaft und Forschung (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO) sowie der Religion (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO). Diese Auffassung wird durch das BFH-Urteil im ersten Rechtsgang (BFHE 256, 66, BStBl II 2017, 1216) bestätigt, wonach bereits die damaligen Feststellungen dafür sprachen, dass die Klägerin steuerbegünstigte Zwecke verfolge. Der BFH beanstandete lediglich fehlende Feststellungen dazu, ob das Gründungsdokument ("Royal Patent") auch im Streitjahr noch uneingeschränkt Geltung beanspruchte. Dies hat das FG im zweiten Rechtsgang bejaht. Ohne Erfolg macht das FA daher geltend, die Ausführungen zum verfolgten Zweck in den Statuten seien zu unbestimmt. Es lässt insoweit außer Betracht, dass die Satzung der Klägerin nicht nur aus ihren Statuten besteht, sondern auch aus ihrer historischen Gründungsurkunde ("Royal Patent").

[34] bb) Aus den Statuten der Klägerin ergibt sich hinreichend bestimmt, auf welche Art und Weise diese Zwecke verwirklicht werden sollen. Hierzu hat das FG festgestellt, dass zum einen das Erarbeiten von Lehrplänen (Statut XIV), die Lehrtätigkeit durch die Senior Research Fellows (Statut IV) und durch Tutoren und Lehrbeauftragte (Statut V Ziff. 8 bis 10), das Erteilen religiösen Unterrichts durch geeignete Kirchenmitglieder (Statut IV Ziff. 7, Statut XII Ziff. 2) sowie die Beschäftigung eines Bibliothekars zur Verwaltung der Bibliotheksbestände (Statut V Ziff. 12) und zum anderen die Forschungstätigkeit, z.B. durch die Junior Research Fellows (Statut IV Ziff. 1 (v)), im Fokus stehen. Ferner werden die Zwecke dadurch verwirklicht, dass bedürftigen Studenten die Aufnahme bzw. die Fortsetzung des Studiums durch die Vergabe von Stipendien, Sonderzuschüssen und Darlehen ermöglicht (Statut VII Ziff. 1 bis 4) oder den an einer Honour School Studierenden bzw. Forschenden finanzielle Unterstützung gewährt wird (Statut X Ziff. 1 ff.).

[35] c) Die Klägerin verfolgt ihre gemeinnützigen Zwecke selbstlos i.S. des § 55 Abs. 1 AO. Dies hat das FG unter Heranziehung der Statuten zu Recht damit begründet, dass zu den Ausgaben des Colleges insbesondere die Ausgaben "für Collegezwecke" gehören sowie Gebühren, die der Klägerin seitens der Universität D für universitäre Zwecke auferlegt werden (Statut XX Ziff. 4). Im Statut XII Ziff. 7 ist für Einnahmeüberschüsse geregelt, dass diese ebenfalls für universitäre Zwecke sowie für die Förderung von Lehre, Wissenschaften oder Bildung zu verwenden sind.

[36] Der Erhalt von Gewinnanteilen oder die Zuwendung von sonstigen Mitteln des Colleges nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 AO für "Mitglieder" der Klägerin wird bereits dadurch ausgeschlossen, dass die Klägerin keine Gesellschafter oder Mitglieder im Sinne einer das Verbandsvermögen innehabenden Personengruppe hat. Daher fehlt es an Adressaten einer gemeinnützigkeitsschädlichen Gewinnausschüttung, die in den Statuten der Klägerin auch nicht vorgesehen ist. Soweit die Mitglieder des Verwaltungsrates die Befugnis haben, über den Einsatz von Mitteln der Klägerin zu entscheiden, sind sie dabei an die Statuten gebunden, die eine Zuwendung von Mitteln an die Mitglieder des Verwaltungsrates ebenfalls nicht vorsehen.

[37] Im Übrigen stellen die Vergütungen an Mitglieder des Verwaltungsrates in ihrer Eigenschaft als Präsident bzw. als Fellows für ihre Lehrtätigkeit am College keine Zuwendungen i.S. des § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 AO dar. Denn die Angemessenheit der vom Verwaltungsrat festgesetzten Bezüge unterliegt der Kontrolle bzw. dem Zustimmungsvorbehalt durch den sog. Visitor. Eine offene Erhöhung dieser Bezüge ist durch Statut XX Ziff. 8 ebenso ausgeschlossen wie eine "verdeckte" Erhöhung durch Statut XX Ziff. 9.

[38] d) Die Klägerin verfolgt ihre gemeinnützigen Zwecke der Lehre und Forschung auch unmittelbar i.S. des § 57 AO durch die bei ihr angestellten Mitarbeiter, die als Hilfspersonen i.S. des § 57 Abs. 1 Satz 2 AO anzusehen sind. Die Maßnahmen der finanziellen Studienförderung werden ebenso unmittelbar durch das College erbracht wie das Unterhalten der Bibliothek für Studenten und Forscher.

[39] e) Ohne Erfolg rügt das FA, dass in der Satzung konkrete Angaben zur Ausschließlichkeit fehlten und die vom FG vorgenommene historische Auslegung zu weit gehe. Da sich die rechtliche Würdigung des FG insoweit auf ausländisches Recht bezieht, ist sie einer revisionsrichterlichen Überprüfung weitgehend entzogen. Denn nach § 118 Abs. 1 FGO kann die Revision nur darauf gestützt werden, dass das angefochtene Urteil auf einer Verletzung von Bundesrecht beruht, nicht aber auf der Verletzung ausländischen Rechts.

[40] Der Senat kann insoweit offenlassen, ob es sich bei der --aus "Royal Patent" und Statuten bestehenden-- Satzung der Klägerin um "Recht" i.S. von § 118 Abs. 1 FGO handelt (vgl. MüKoBGB/Weitemeyer, 8. Aufl., § 85 Rz 19, sowie Schauhoff, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 3. Aufl. 2010, § 3 Rz 80 "Normcharakter") oder Satzungen lediglich revisionsrechtlich wie Rechtsnormen behandelt werden (vgl. Urteil des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 29.09.1982 - VIII ZR 320/81 (IPRspr. 1982 Nr. 1), Wertpapier-Mitteilungen/Zeitschrift für Wirtschafts- und Bankrecht 1982, 1249, unter Hinweis auf das BGH-Urteil vom 16.01.1957 - IV ZR 221/56, Neue Juristische Wochenschrift 1957, 708; Oberlandesgericht Hamm, Teilurteil vom 08.05.2017 - I-8 U 86/16, Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht 2017, 864, Rz 56). Denn es ist nicht nur die Auslegung des ausländischen Rechts selbst irrevisibel, sondern --als Bestandteil der Rechtsanwendung-- auch die Auslegung von Verträgen und Testamenten, die nach ausländischem Recht abgeschlossen wurden (BFH-Urteil vom 29.05.1984 - VIII R 29/80, BFHE 141, 321, unter II.2.a; Werth in Gosch, FGO, § 118 Rz 21; Seer in Tipke/Kruse, § 118 FGO Rz 25). Dies gilt nach Auffassung des Senats auch für die Auslegung der Satzung eines nach ausländischem (hier: englischem) Recht errichteten und einer deutschen Stiftung vergleichbaren Colleges. Der Senat ist somit daran gehindert, zu entscheiden, ob die Würdigung des FG zutrifft, wonach bei verständiger historischer Auslegung die Aufzählung der Zwecke des Colleges das Gebot der Ausschließlichkeit gleichsam in sich selbst trägt.

[41] Ähnlich wie bei Tatsachenfeststellungen ist das Revisionsgericht nur befugt zu prüfen, ob die vom FG vorgenommene Auslegung ohne Verfahrensverstöß zustande gekommen ist und ob sie gegen allgemeine Denkgesetze verstößt, nicht dagegen, ob Auslegungsregeln oder allgemeine Rechtsgrundsätze des ausländischen Rechts verletzt wurden (BFH-Urteile in BFHE 141, 321; vom 15.03.1995 - I R 14/94, BFHE 177, 263, BStBl II 1995, 502, unter II.4., und vom 09.07.2003 - I R 82/01, BFHE 202, 547, BStBl II 2004, 4, unter II.2.; Gräber/Ratschow, Finanzgerichtsordnung, 9. Aufl., § 118 Rz 60). Ein Verfahrensverstöß oder ein Verstöß gegen allgemeine Denkgesetze ist im Streitfall weder vom FA gerügt worden noch für den Senat ersichtlich; die Auslegung des FG ist vielmehr denkgesetzlich möglich.

[42] f) Soweit die Satzung der Klägerin entgegen § 55 Abs. 1 Nr. 4 i.V.m. § 61 Abs. 1 AO keinerlei Regelungen darüber enthält, was mit dem College-Vermögen im Fall einer Auflösung der Körperschaft geschehen soll, ist das FG ohne Rechtsfehler zu dem Ergebnis gelangt, dass dies gemeinnützigkeitsrechtlich unschädlich ist. Denn die Klägerin kann sich insoweit auf § 62 AO a.F. berufen. Danach war für Stiftungen, die vor dem 19.12.2006 errichtet worden sind, eine Ausnahme vom Erfordernis der satzungsmäßigen Vermögensbindung vorgesehen, wenn diese einer "staatlichen Aufsicht" unterliegen. Im Streitfall konnte das FG ohne Rechtsfehler vom Vorliegen dieser Ausnahmebestimmung ausgehen, weil die von ihm festgestellten Maßnahmen und Befugnisse der Charity Commission in ihren wesentlichen Belangen mit der deutschen Stiftungsaufsicht (hier: StiftG Bln) vergleichbar sind.

[43] Dies ergibt sich zunächst daraus, dass die Registerführung der gemeinnützigen Organisationen durch die Charity Commission in Großbritannien der Rechtslage in Deutschland entspricht. Danach werden die rechtsfähigen Stiftungen auf Landesebene registriert und veröffentlicht. Zudem hat das FG festgestellt, dass die Charity Commission auch darüber entscheidet, ob es sich bei der jeweiligen Institution um eine "Charity" handelt. Damit vergleichbar entscheidet in Deutschland die Stiftungsaufsicht darüber, ob eine Stiftung Rechtsfähigkeit besitzt.

[44] Soweit die Charity Commission die Vereinbarkeit des Verhaltens der "Treuhand" mit den für sie geltenden rechtlichen Vorgaben und die Verantwortlichkeit bzw. Rechenschaftspflicht der Charities gegenüber Stiftern, Begünstigten und der Öffentlichkeit prüft und Fälle von Missbrauch/Missmanagement aufzudecken hat, gehen ihre Befugnisse weiter als diejenigen der deutschen Stiftungsaufsicht, die lediglich die Rechtmäßigkeit, nicht aber die Zweckmäßigkeit der Verwaltung zu überwachen hat (vgl. § 7 StiftG Bln).

[45] Die Charity Commission ist zudem befugt, den Treuhänder zu suspendieren oder aus der Institution zu entfernen und durch selbst gewählte Personen zu ersetzen sowie konkrete Weisungen im Einzelfall zu erteilen, soweit dies zum Schutz der Einrichtung oder ihres Vermögens erforderlich erscheint. Dem entspricht in Deutschland die (schwächer ausgestaltete) Befugnis der Aufsichtsbehörde, bestimmten rechtlich nicht gestatteten Maßnahmen der Stiftungsorgane zu widersprechen bzw. bestimmte rechtlich gebotene Maßnahmen anzuordnen (§ 9 Abs. 3 und Abs. 4 StiftG Bln) sowie Organmitglieder der Stiftung aus wichtigem Grund abzurufen (§ 9 Abs. 5 StiftG Bln). Auch die Befugnis der Charity Commission zur Durchführung von Prüfungen und die Einsichtnahme in Unterlagen und Akten der Charity sowie zur Erlangung von Auskünften ist nach den Feststellungen des FG (FG-Urteil S. 30 unter Nr. 5) dem deutschen Stiftungsrecht vergleichbar. Danach besteht ein Recht der Aufsichtsbehörde auf Erteilung von Auskünften sowie auf Vorlage von Geschäfts- und Kassenbüchern, Akten und sonstigen Unterlagen (§ 9 Abs. 1 und Abs. 2 StiftG Bln).

[46] Schließlich sind die Verantwortlichen einer Charity nach den Feststellungen des FG (FG-Urteil S. 30 unter Nr. 6) zur Führung von Aufzeichnungen über Einkommen und Vermögen sowie zur Erstellung eines Jahresabschlusses/Jahresberichts verpflichtet; bei Überschreiten des Jahreseinkommens von ... Pfund haben sie zudem eine Prüfung ("annual audit") zu veranlassen. Der Jahresbericht/Jahresabschluss sowie ggf. der Prüfungsbericht sind der Charity Commission innerhalb von zehn Monaten nach Abschluss des Jahres vorzulegen. In Deutschland sind der Stiftungsaufsichtsbehörde ebenfalls die Jahresberichte bzw. -- im Falle einer Prüfung-- die Prüfungsberichte vorzulegen (§ 8 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2 StiftG Bln). Sofern keine Abschlussprüfung erfolgt, prüft die Aufsichtsbehörde die Erhaltung des Stiftungsvermögens und die satzungsgemäße Verwendung des Stiftungsvermögens in dem für erforderlich gehaltenen Umfang (§ 8 Abs. 3 StiftG Bln).

[47] 3. ...

Fundstellen

LS und Gründe

BFHE, 272, 456
BFH/NV, 2021, 1217
DStRE, 2021, 1053
IStR, 2021, 673

Aufsatz

Bott, BB, 2021, 2519

Bericht

BB, 2021, 2527
Schechner, DStRK, 2021, 233

nur Leitsatz

RIW, 2021, 852

Permalink

<https://iprspr.mpipriv.de/2021-276>

Lizenz

Copyright (c) 2024 [Max-Planck-Institut für ausländisches und internationales Privatrecht](#)



Dieses Werk steht unter der [Creative Commons Namensnennung 4.0 International Lizenz](#).